



Instituto Superior de Economia e Gestão

UNIVERSIDADE TÉCNICA DE LISBOA

DESDE 1911

# **MESTRADO**

## **CONTABILIDADE, FISCALIDADE E FINANÇAS EMPRESARIAIS**

### **TRABALHO FINAL DE MESTRADO**

#### **DISSERTAÇÃO**

**REGIME DO IVA NAS AGÊNCIAS DE VIAGENS**

Filipa Raquel Martins Simões

**ORIENTAÇÃO:** Professor Pedro Santos

**JÚRI:** Professor Doutor Eduardo Couto

Professor Joaquim Sarmento

MARÇO - 2013

## **AGRADECIMENTOS**

Ao Professor Pedro Santos, pela ajuda, disponibilidade, atenção, e motivação. Obrigada por me ajudar a alcançar esta meta.

Aos meus pais, Wirdene e António. Obrigada por acreditarem e apostarem em mim, mas principalmente por nunca me terem deixado desistir. Obrigada por terem estado sempre ao meu lado nos momentos mais difíceis, e pela compreensão, dedicação e carinho que nunca me faltou.

Ao meu irmão, Renato. Obrigada por tudo, pelo Amor e Amizade, e por acreditares em mim todos os dias! Apesar da distância física, estiveste sempre comigo, e isso foi, sem dúvida, O fundamental.

À minha avó Gusta.

A toda a minha família. A vocês, o meu muito obrigada, por me fazerem sentir presente nas minhas ausências.

À eterna amiga Daniela. Obrigada pela Amizade que dura há mais de 20 anos, e que, apesar de 5 anos separadas, estiveste sempre lá para mim, para me ouvir e para me fazer sorrir. “Juntas conseguimos...”.

Por fim, um muito obrigado a todos aqueles que não mencionei, mas que de alguma forma me ajudaram a concretizar esta etapa.

## RESUMO

O presente trabalho tem por objetivo analisar a tributação do setor das agências de viagens, com o propósito de comparar as práticas fiscais de Portugal, com as práticas fiscais de alguns países da União Europeia, designadamente França, Holanda, Itália e Reino Unido, no que respeita ao regime especial de IVA aplicável às agências de viagens. Este estudo ambiciona, através da apresentação das características do Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA) em Portugal, estudar o Regime das Agências de Viagens previsto na Diretiva 112/2006/CE, a sua transposição para os Estados-Membros da União Europeia acima mencionados, e as implicações adjacentes às diferentes interpretações da lei comunitária em vigor.

Com o presente estudo, concluiu-se que não há uma completa harmonização do IVA ao nível do regime de IVA das agências de viagens, uma vez que este não é aplicável de forma obrigatória em todos os Estados Membros, o que por si só, gera distorções concorrenciais entre os diversos operadores económicos. Outro fator que não permite a harmonização da aplicação do regime prende-se com as diversas interpretações que cada Estado Membro faz da lei comunitária, e a forma como esta é transposta para a enumeras leis nacionais.

**Palavras – Chave:** IVA, Agências de Viagens, Regime da Margem

## ABSTRACT

This study aims to analyse the taxation of travel agents, in order to compare of tax practices in Portugal with the tax practices of some Member States, namely France, Netherlands, Italy e United Kingdom, regarding the special tax scheme for travel agents. This study aims, through the presentation of the characteristics of the Value Added Tax (VAT) in Portugal, studying the Regime of Travel Agencies provided for in the VAT Directive, its implementation in the mentioned Member States of the European Union, and the implications adjacent to different interpretations of Community law in force.

This study concludes that there is not complete harmonization of the scheme for travel agents in the Member States, since this is not compulsory in all Member States, causing competitive distortions between economic operators. Another factor that does not allow the harmonization of special tax scheme for travel agents is the different interpretations that each Member State does regarding the Community law and way that this Community law is transpose for its national laws.

**Keywords:** VAT, Travel Agents, Margin Scheme

## **ABREVIATURAS**

**IVA** – Imposto sobre o Valor Acrescentado

**CEE** – Comunidade Económica Europeia

**IT** – Imposto de transações

**DSIVA** – Direção de Serviços do Imposto sobre o Valor Acrescentado

**TJUE** – Tribunal de Justiça da União Europeia

## ÍNDICE GERAL

AGRADECIMENTOS .....	2
RESUMO .....	3
ABSTRACT .....	4
ABREVIATURAS.....	5
CAPÍTULO I – INTRODUÇÃO.....	7
CAPÍTULO II – REVISÃO DA LITERATURA.....	10
2.1. As características do IVA .....	10
2.2. IVA nas agências de viagens .....	13
2.3. Regime da margem.....	15
CAPÍTULO IV – O REGIME DA MARGEM: .....	26
PORTUGAL VS UNIÃO EUROPEIA .....	26
4.1. Comparação entre a Legislação Comunitária e alguns Estados-Membros da União Europeia 26	
4.2. Análise dos resultados obtidos.....	31
CAPÍTULO V – CONCLUSÕES, LIMITAÇÕES DO ESTUDO E INVESTIGAÇÕES FUTURAS .....	36
5.1. Principais conclusões.....	36
5.2. Limitações do estudo .....	38
5.3. Investigações futuras .....	39
BIBLIOGRAFIA.....	40
ANEXOS.....	42

## CAPÍTULO I – INTRODUÇÃO

O presente trabalho tem por objetivo apresentar a tributação do setor das agências de viagens, com o propósito de comparar as práticas fiscais de Portugal, e alguns países da União Europeia (França, Holanda, Itália e Reino Unido). Como objetivo específico, este estudo ambiciona que através da apresentação das características do Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA) em Portugal, a transposição do regime especial aplicável às agências de viagens para a lei nacional, e a aplicação do mesmo noutros países da União Europeia, se analise a harmonização do imposto no âmbito deste regime, as implicações das diferentes interpretações dos diversos países face à lei comunitária em vigor, bem como o nível de turismo em cada um destes países pode afetar a aplicação do regime.

Com a adesão à CEE em 1986, Portugal tinha de cumprir determinadas exigências impostas, sendo uma delas a adoção do IVA, em virtude do até à data em vigor, imposto de transações (IT). Desta forma, foi implementado em Portugal o IVA através do Decreto-Lei nº 394-B/84 de 2 de Julho.

A complexidade e especificidade de determinados setores de mercado (mercado do ouro para investimento, mercado dos bens em segunda mão, objetos de arte, de coleção e antiguidades e mercado das agências de viagens), suscitaram a necessidade de criar regimes especiais de IVA, os quais não se regem pelas regras gerais aplicáveis na sede deste imposto.

As agências de viagens são uma das componentes de elevado peso na estrutura empresarial diretamente ligada à indústria turística, dada a sua dicotomia de funções, ou seja, de criar e orientar os fluxos turísticos e de servir de elemento de ligação entre os turistas e as restantes entidades prestadoras de serviços.

Para responder às necessidades advindas do crescimento da atividade turística, a Sexta Diretiva introduziu um regime especial de IVA aplicável às operações das agências de viagens quando as agências atuarem em nome próprio perante os clientes e sempre que utilizarem, para a realização da viagem, entregas de bens e prestações de serviços efetuadas por outros sujeitos passivos. Deste regime excetuam-se as operações realizadas pelas agências de viagens quando estas atuarem unicamente na qualidade de intermediário.

O presente estudo foi realizado através de uma análise documental de revisão de literatura, visando a concretização de três temas:

- A adoção e a aplicação do regime da margem em Portugal, França, Holanda, Itália e Reino Unido;
- Comparação da aplicação do regime nos Estados-Membros acima referidos;
- Análise das divergências encontradas, e implicação das mesmas.

A análise documental foi feita através de pesquisa em livros, inquéritos aos Estados-Membros em análise, e interpretação da jurisprudência do TJUE.

Para o adequado esclarecimento do tema em estudo e apresentação das conclusões obtidas, este trabalho encontra-se organizado da seguinte forma:

O capítulo 1 introduz o âmbito do estudo e a relevância do tópico de investigação, o objetivo da dissertação e a metodologia utilizada para a concretização do propósito inicial.

No capítulo 2 demonstramos as principais características do IVA, apresentamos a implementação e o funcionamento do regime da margem em Portugal e na Comunidade Europeia.



O capítulo 3 descreve a metodologia utilizada para a realização do presente estudo.

No capítulo 4 apresenta as conclusões preliminares do estudo através da análise dos resultados obtidos.

O capítulo 5 expõe uma síntese da dissertação, e refere as conclusões do trabalho. Por fim, neste capítulo, apontamos as limitações enfrentadas na realização do estudo e indicamos sugestões para investigação futura.

## CAPÍTULO II – REVISÃO DA LITERATURA

O IVA foi implementado em Portugal em 1986 através do Decreto-Lei nº 394-B/84 de 2 de Julho, em substituição do imposto de transações (IT), uma vez que a adoção do imposto era vista como uma exigência da adesão do país à CEE.

### **2.1. As características do IVA**

O IVA é um imposto indireto plurifásico, que visa tributar em geral todo o ato de consumo, em regra, todas as transações económicas efetuadas a título oneroso, através do método subtrativo indireto. Trata-se de um imposto que comporta um regime geral e diversos regimes especiais, verificando-se um razoável grau de harmonização comunitária.

A incidência do IVA tem lugar nas várias fases do circuito económico, ou seja, sobre todas as fases do processo produtivo, do produtor ao retalhista, sendo apurado através do método subtrativo indireto, também designado de método do crédito de imposto.

O método subtrativo indireto consiste na técnica de liquidação e dedução do imposto em cada fase do circuito económico, aplicada às transações efetuadas entre sujeitos passivos do imposto com direito à dedução.

Clotilde (2009) afirma, relativamente a este método, que, *“Quer a nível interno, quer a nível internacional, o IVA, ao operar com base no método subtrativo indireto nas diversas fases do processo produtivo, é um modelo de imposto sobre as transações que parece garantir, de forma razoável, o requisito da neutralidade”*.

Decorrente do exposto, tal não é aplicável aos particulares e aos sujeitos passivos que beneficiam de isenções incompletas (referidas no artigo 9 do CIVA), que, em sede deste imposto não lhes está conferido o direito à dedução do IVA suportado.

Perante a aplicação do regime geral, e considerando o método subtrativo indireto acima descrito, o IVA é apurado pela diferença entre o montante que resulta da aplicação da taxa ao valor das vendas ou prestações de serviços realizadas durante um determinado período, e o montante do imposto suportado nas aquisições efetuadas para a realização da atividade económica, durante esse mesmo período.

Contudo, o método subtrativo indireto não é aplicável a todas as operações abrangidas pela incidência do IVA, ou seja, não é aplicável aos regimes especiais, seguidamente enumerados:

- 1) O regime especial de isenção;
- 2) O regime dos pequenos retalhistas;
- 3) O regime especial aplicável às transmissões de bens em segunda mão ou de objetos de arte, às agências de viagens e aos organizadores de circuitos turísticos.

Um dos princípios basilares do IVA é assegurar a neutralidade fiscal do imposto, isto é, garantir que a incidência do imposto não influencia as escolhas dos diversos bens ou serviços por parte dos consumidores. Por outro lado, a neutralidade na perspetiva da produção reflete-se a partir do momento em que não induz alterações na forma de organização do processo produtivo.

Segundo Clotilde (2009), *“Existirá neutralidade relativamente ao consumo, quando o imposto não influi nas escolhas dos diversos bens ou serviços por parte dos consumidores”*.

Conforme nota de Xavier de Basto, *“A neutralidade relativamente ao consumo depende exclusivamente do grau de cobertura objetiva do imposto e da estrutura das taxas, estando fora a questão delinear um imposto de consumo totalmente neutro. Sempre terão de ser concedidas algumas isenções (...) e, provavelmente, existirão diferenciações na taxa aplicável às transações de bens e prestações de serviços.”*<sup>1</sup>

A harmonização comunitária fiscal vê o seu expoente máximo ao nível do IVA. Como referido anteriormente, a implementação do IVA é requisito obrigatório para adesão de qualquer país à CEE, e como tal, os diversos Estados-Membros vêm-se obrigados a substituir os seus modelos de impostos sobre as transações pelo modelo do IVA.

Segundo Clotilde (2009), a obrigatoriedade de implementação do IVA origina uma certa harmonização comunitária a este nível, sendo possível praticar um único modelo de IVA, isto é, o mesmo tratamento em sede deste imposto, às transações intracomunitárias.

Atualmente, o IVA baseia-se no princípio de tributação no país de destino, o que significa que as transações efetuadas entre os Estados-Membros da União Europeia são tributadas/localizadas no domicílio do adquirente, quando se tratam de operações realizadas entre sujeitos passivos do imposto.

Por outro lado, nas situações em que um dos intervenientes seja, para efeitos deste imposto, uma pessoa particular (não sujeito passivo), o princípio aplicável é o princípio de tributação no país de origem, isto é, no domicílio a partir do qual os bens ou serviços são dispostos ou prestados, respetivamente.

---

<sup>1</sup> Xavier de Basto (1991), pp. 29 e 30.

De todas as características anteriormente referidas, ressalta o facto de o IVA ser bastante reditício, garantindo ao Estado Português a maior receita<sup>2</sup> e fonte de financiamento, face a qualquer outra fonte de tributação.

## **2.2. IVA nas agências de viagens**

Nos termos do artigo 306 da Diretiva 2006/112/CE, de 28 de Novembro de 2006, “*os Estados-Membros aplicam o regime especial de IVA às operações das agências de viagens (...), quando as agências atuarem em nome próprio perante os clientes e sempre que utilizarem, para a realização da viagem, entregas de bens e prestações de serviços efetuadas por outros sujeitos passivos.*”

Dispõe ainda a Diretiva 112/2006/CE que o regime especial de IVA não é aplicável às agências de viagens quando atuarem unicamente na qualidade de intermediário e às quais seja aplicável, para o cálculo do valor tributável, o artigo 79 (c) da presente Diretiva. Significa então que o regime especial de IVA não é aplicável, uma vez que do valor tributável são excluídas “*as quantias que um sujeito passivo receba do adquirente ou do destinatário, a título de reembolso das despesas efetuadas em nome e por conta destes últimos, e que sejam registadas na sua contabilidade em contas de passagem.*”

Assim, para efeitos da aplicação do regime especial de IVA, são considerados pela Diretiva 112/2006/CE como agências de viagens os organizadores de circuitos turísticos, também denominados de operadores turísticos. Importa referir que tem sido entendimento do TJUE que qualquer sujeito passivo que venda serviços de viagens em seu próprio nome e que utilize os fornecimentos e os serviços de outros sujeitos

---

<sup>2</sup> Direção Geral do Orçamento – “Síntese da Execução Orçamental, Dezembro 2011” *vide* Anexo 2

passivos – independentemente de ser formalmente uma agência de viagens ou operador turístico – deve ser considerado como abrangido pelo Regime da Margem.

As operações efetuadas por uma agência de viagens para a realização de uma viagem são consideradas como uma única prestação de serviços realizada pela agência de viagens ao cliente. Desta forma, a prestação de serviços única é tributada no Estado-Membro em que a agência de viagens tem a sede da sua atividade económica ou um estabelecimento estável a partir do qual é efetuada a prestação de serviços, como seguidamente se expõe.

Localização das operações efetuadas ao abrigo deste regime especial de IVA

- a) Agências de viagens recorrerem a sujeitos passivos estabelecidos na Comunidade

Nos casos em que as agências de viagens recorrem a sujeitos passivos estabelecidos na Comunidade para a realização de operações, estas prestações de serviços são tributáveis em sede de IVA, através da aplicação do Regime da Margem.

- b) Agências de viagens recorrerem a sujeitos passivos estabelecidos fora da Comunidade

Nos casos em que as agências de viagens recorrem a sujeitos passivos fora da Comunidade para a realização de operações, estas são assimiladas a operações como intermediários, e como tal, isentas por força do disposto no artigo 153 da Diretiva 112/2006/CE.

- c) Agências de viagens recorrerem a sujeitos passivos estabelecidos quer na Comunidade como fora dela

Nos casos em que as agências de viagens recorrem a sujeitos passivos estabelecidos na Comunidade como fora desta para a realização de operações, apenas estão isentas (por força do disposto no artigo 153 da Diretiva 112/2006/CE) as prestações de serviços da agência de viagens respeitante às operações efetuadas fora da Comunidade.

De acordo com a regulamentação comunitária, o valor tributável da prestação de serviços única efetuada pela agência de viagens, determina-se através do Regime da Margem.

Assim, o valor tributável destas operações resulta da diferença entre o montante total, líquido de IVA, pago pelo cliente e o custo efetivo suportado pela agência de viagens relativo às entregas de bens e às prestações de serviços efetuadas por outros sujeitos passivos, na medida em que tais operações sejam efetuadas em benefício direto do cliente.

Importa ainda salientar que o IVA liquidado à agência de viagens por outros sujeitos passivos relativamente as estas operações efetuadas em benefício direto do cliente não é dedutível nem reembolsável em nenhum Estado-Membro.

### **2.3. *Regime da margem***

Em 1977, quando foi adotada a Sexta Diretiva IVA foi estabelecido um regime especial aplicável às agências de viagens e aos organizadores de circuitos turísticos, devido à natureza específica da profissão.

A maioria dos serviços prestados pelas agências de viagens e pelos organizadores de circuitos turísticos são um conjunto de serviços organizados (tais como o transporte e o alojamento), prestados quer no Estado-Membro onde estes têm a sede da sua atividade económica ou um estabelecimento estável, quer fora dele.

Segundo Miguel Durham Agrellos et al (2009) a aplicação das regras normais respeitantes ao local de tributação, à matéria coletável e à dedução do imposto pago a montante levantariam para os operadores turísticos dificuldades de ordem prática suscetíveis de condicionar as respetivas operações, devido à complexidade e à localização dos serviços prestados.

Assim, e de acordo com a Proposta de Diretiva do Conselho que altera a Diretiva 77/388/CEE no que respeita ao regime especial das agências de viagens, o legislador criou um regime especial de IVA, previsto no artigo 26 da Sexta Diretiva IVA, com o objetivo de adaptar as normas em vigor à natureza específica deste tipo de operações.

O referido regime é aplicável aos operadores económicos cujas prestações sejam constituídas por elementos, tais como o alojamento e o transporte, que estes adquiriram a terceiros e que, posteriormente vendem aos viajantes<sup>3</sup> em seu próprio nome. Importa referir que este regime especial não é aplicável quando a venda dos pacotes turísticos é efetuada a um cliente (intermediário) que não o viajante (consumidor de facto).

Tal como anteriormente mencionado, todas as operações efetuadas pela agência de viagens para a realização de uma viagem são consideradas como uma única prestação de serviços, cuja matéria coletável é a margem de lucro realizada pela agência de viagens no âmbito do fornecimento de uma viagem organizada. A aplicação deste regime especial de IVA implica a não dedução do IVA pago a montante sobre os *inputs*, isto é, sobre as aquisições de bens e serviços a terceiros das quais o viajante é o beneficiário direto (por exemplo, o transporte e o alojamento).

A tributação das prestações de serviços efetuadas pelas agências de viagens ocorre no local onde estas têm a sede da sua atividade económica ou um estabelecimento estável a

---

<sup>3</sup> Clientes finais ou consumidores de facto.



partir do qual é efetuada a prestação de serviços ou, na ausência de um destes últimos, o seu endereço permanente ou o seu local de residência habitual.

Conforme Miguel Durham Agrellos et al (2009), o Regime da Margem foi criado, essencialmente, com dois objetivos: simplificar a aplicação das regras comunitárias em matéria de IVA, evitando, por exemplo, o registo para efeitos de IVA dos operadores em cada um dos Estados-Membros a partir dos quais os serviços são prestados, e permitir uma adequada distribuição das receitas de IVA entre os Estados Membros, atendendo ao facto de se tratar de um imposto sobre o consumo. Nos termos do artigo 26 da Sexta Diretiva, efetivamente, o Regime da Margem foi estabelecido com vista a assegurar que as receitas de IVA são atribuídas ao Estado-Membro do consumo final de cada serviço, sendo, neste sentido, o IVA sobre a margem de lucro das agências de viagens atribuído ao Estado-Membro em que estas estão estabelecidas.

Ainda segundo Miguel Durham Agrellos et al (2009), a importância da aplicação do Regime da Margem prende-se com o facto de que se uma agência de viagens que adquirisse determinados serviços a terceiros localizados noutros Estados-Membros (sujeitos aí ao respetivo IVA) e os combinasse num pacote turístico para revenda por sua conta a um determinado cliente, teria de liquidar IVA sobre o valor total do pacote turístico, sem poder deduzir o IVA suportado nos respetivos *inputs*, por terem sido incorridos noutros Estados-Membros. Naturalmente que a agência de viagens teria direito ao reembolso do IVA cobrado nos outros Estados Membros relativamente aos referidos serviços. Contudo, teria sempre o ónus de ter de solicitar o reembolso do imposto a um outro Estado-Membro com as dificuldades que são inerentes ao procedimento. Acresce que o preço do pacote turístico ficaria a depender inteiramente da taxa de imposto aplicável no seu Estado-Membro, apesar de os consumos relativos a tal pacote poderem ter lugar num outro Estado-Membro. Consequentemente, a carga

fiscal vigente em cada Estado-Membro influenciaria a escolhas dos operadores, o que não se encontraria em concordância com um dos princípios basilares do imposto, a neutralidade.

Para efeitos de aplicação do Regime da Margem, o Ofício-Circulado n.º 92336 de 8 de Maio de 1991, considera-se que se está na presença de um “pacote turístico” *“sempre que uma agência de viagens atue em nome próprio perante os clientes e recorra, para a realização das operações, à transmissão de bens ou prestações de serviços efetuadas por terceiros”*, situação em que o imposto deverá ser calculado de acordo com o mencionado em II. B. 1.3.

Assim, com o Regime da Margem, todos os elementos de um pacote turístico são objeto de tributação definitiva no Estado-Membro em que os *inputs* de tal pacote turístico têm lugar. O imposto suportado pela agência de viagens não é suscetível de dedução ou reembolso, pelo que, tal como já referido, no Estado-Membro em que se encontra estabelecida a agência de viagens haverá sujeição apenas sobre a margem do pacote turístico. Este método de apuramento do imposto denomina-se método da “base de base” ou método direto subtrativo.

Em face do exposto, conclui-se que o Regime da Margem assenta na existência de três pressupostos essenciais:

- i. Atuação da agência de viagens em nome próprio perante os clientes;
- ii. Recurso, para a realização das operações, a transmissões de bens ou a prestações de serviços efetuadas por terceiros;
- iii. Nos termos da legislação portuguesa, existência de sede ou estabelecimento estável em território português.

### **Legislação nacional**

Na legislação portuguesa, o Regime da Margem está previsto o Decreto-Lei n.º 221/85, de 3 de Julho, alterado pelo Decreto-Lei n.º 206/96, de 26 de Outubro.

O regime português segue, na sua estrutura, o disposto na Diretiva 112/2006/CE, desenvolvendo alguns aspetos práticos, relacionados com o facto gerador e a exigibilidade do imposto, cálculo do imposto devido e outros, sendo naturalmente aplicável às agências de viagens com sede ou estabelecimento estável em território nacional a partir do qual os serviços sejam prestados.

Seguidamente apresentam-se as características do regime especial de IVA aplicáveis ao setor das agências de viagens.

### **Âmbito de aplicação**

Quando a atuação das agências de viagens ou dos organizadores de circuitos turísticos abranja operações diferentes das referidas anteriormente ou se faça em nome de outrem, serão aplicáveis as disposições gerais do CIVA, ou seja, as regras gerais.

Serão ainda aplicáveis as disposições gerais do CIVA, sempre que a realização da viagem ou circuito turístico sejam efetuados com meios próprios da agência de viagens ou do organizador do circuito.

Nos casos em que exista um misto, isto é, em que as agências de viagens utilizem em parte meios próprios e em parte meios alheios, o regime especial de IVA será aplicável apenas à parte em que recorre a meios alheios.

As vendas ao público efetuadas por agências retalhistas de viagens organizadas por agências grossistas considerar-se-ão sujeitas ao regime geral do CIVA, exceto nos casos

em que aquelas lhes acrescentem outros serviços não meramente acessórios ou complementares e apresentem novo conjunto ao cliente em nome próprio, as quais serão consideradas viagens.

As operações realizadas<sup>4</sup> pelas agências de viagens e organizadores de circuitos turísticos serão consideradas como uma única prestação de serviços, ainda que sejam proporcionadas ao cliente serviços variados ao longo da viagem.

### **Localização das operações**

A prestação de serviços única efetuada pelas agências de viagens será sujeita a IVA, desde que a agência de viagens ou o organizador de circuitos turísticos tenha no território nacional sede ou estabelecimento a partir dos quais preste os seus serviços.

### **Facto gerador e exigibilidade**

A prestação de serviços considera-se efetuada no ato do pagamento integral da respetiva contraprestação ou imediatamente antes do início da viagem ou alojamento, consoante o que se verificar primeiro.

Para efeitos de referido anteriormente, considera-se início da viagem a altura em que é efetuada a primeira prestação de serviços ao cliente.

### **Valor tributável**

O valor tributável das prestações de serviços únicas resulta da diferença entre o montante total, líquido de IVA, pago pelo cliente e o custo efetivo suportado pela agência de viagens relativo às entregas de bens e às prestações de serviços efetuadas por outros sujeitos passivos, na medida em que tais operações sejam efetuadas em benefício direto do cliente.

---

<sup>4</sup> Vide Anexo 1

### **Direito à dedução**

As agências de viagens não terão direito à dedução do IVA que onerou as transmissões de bens ou prestações de serviços.

Todavia, o imposto suportado ou devido pelas agências de viagens em relação a bens e serviços que não os fornecidos por terceiros para benefício direto do cliente, adquiridos ou importados no exercício a sua atividade comercial será dedutível, nos termos gerais previstos no CIVA.

### **Requisitos formais e legais das faturas ou documentos equivalentes emitidas pelas agências de viagens**

As faturas ou documentos equivalentes emitidas pelas agências de viagens deverão conter os requisitos formais e legais previstos no artigo 36 do CIVA, bem como mencionar a seguinte menção: “IVA incluído”.

### **Determinação do imposto devido**

Nos termos do artigo 6 do presente Decreto-Lei, o imposto devido determina-se da seguinte forma: (i) ao montante das contraprestações, IVA incluído, respeitantes às operações tributáveis registadas no período deduz-se o montante, IVA incluído, dos custos registados no mesmo período relativos às transmissões de bens e prestações de serviços efetuadas por terceiros para benefício direto do cliente na União Europeia; (ii) a diferença obtida é dividida por 123, multiplicando-se o quociente por 100 e arredondando o excesso por defeito ou por excesso para a unidade mais próxima; (iii) destas operações resulta a base tributável sobre que incide a taxa do imposto; (iv) se, no período a que respeita o imposto, os custos registados forem superiores ao montante das contraprestações respeitantes às operações tributáveis, o excesso acresce aos custos registados no mês ou trimestre seguinte; (v) ao montante do imposto obtido nos termos da alínea (iii) supra deduz-se o imposto suportado ou devido pela agência de viagens em

relação a bens e serviços que não os fornecidos por terceiros para benefício direto do cliente, adquiridos ou importados no exercício da sua atividade comercial.

Na legislação portuguesa, o regime especial de acesso e de exercício da atividade das agências de viagens e turismo está previsto no Decreto-Lei nº 61/2011, de 6 de Maio. Nos termos deste Decreto-Lei, são agências de viagens e turismo as pessoas singulares ou coletivas cuja atividade consiste no exercício das atividades seguidamente expostas.

Tal como referido anteriormente, o Regime da Margem apenas é aplicável às operações das agências de viagens que atuem em nome próprio perante os clientes.

Atendendo à interpretação que a Comissão Europeia faz, com base na jurisprudência do TJUE, do Regime da Margem, as agências de viagens organizadoras de pacotes turísticos apenas deverão aplicar o Regime da Margem quando contratem diretamente com o cliente final (i.e., o viajante ou consumidor de facto).

Não obstante o regime legal em vigor, e a interpretação da Comissão Europeia, verificamos, a prática do mercado em Portugal tem sido distinta.

Na verdade, o Regime da Margem em Portugal tem vindo a ser aplicado nas vendas em nome próprio por parte das agências de viagens (ou operadores) a agências de viagens revendedoras e não apenas nas vendas de pacotes turísticos aos respetivos clientes finais.

Não obstante a interpretação da Comissão Europeia sobre o âmbito de aplicação do Regime da Margem, contrariamente ao regime legal em vigor, em Portugal tal procedimento tem tido a aceitação das autoridades fiscais portuguesas, ou seja, tem havido uma aceitação por parte das Autoridades Fiscais no que respeita à aplicação do Regime da Margem na venda de um pacote turístico entre dois operadores (não sendo o adquirente considerado cliente final ou consumidor de facto).

Segundo Miguel Durham Agrellos et al (2009), *“Por consequência, suportado naquilo que é o entendimento administrativo das autoridades fiscais, o sector tem vindo a aplicar o Regime da Margem - em nossa opinião, com total sentido apesar da falta de clareza no suporte legal -, a situações que por princípio estão excluídas do regime legal.”*

Importa contudo salientar que, a facilitação a que se assiste hoje em dia em Portugal quanto ao âmbito de aplicação do Regime da Margem, e desconforme com o entendimento da Comissão Europeia, se pode verificar pelo facto de as disposições constantes do 2º parágrafo do artigo 307 e artigo 310 da Diretiva 112/2006/CE, na versão portuguesa, atualmente em vigor, referir-se ao *“cliente”* e não ao *“viajante”*, contrariamente a outras versões, nomeadamente as versões inglesa, francesa, italiana, espanhola e alemã, atualmente em vigor, que continuam a referir-se ao termo *“viajante”*.

De notar que, em 1977, quando foi adotada a Sexta Diretiva IVA, e estabelecido um regime especial aplicável às agências de viagens e aos organizadores de circuitos turísticos, na versão portuguesa, como em outras versões, o termo utilizado era *“viajante”*, resultando, então, que o Regime apenas poderia ser aplicado na venda de pacotes turísticos aos consumidores de facto.

Assim, apenas na transposição para a Diretiva 112/2006/CE é que estranhamente se nota uma alteração, em determinadas versões, nomeadamente Portugal, para *“cliente”*.

## CAPÍTULO III – METODOLOGIA

Para a realização do presente estudo foi efetuado um questionário a quatro especialistas na área do IVA de alguns Estados-Membros, nomeadamente, França, Holanda, Itália e Reino Unido.

A escolha dos Estados-Membros acima mencionados teve por critério os principais mercados que desembarcaram nos aeroportos nacionais.

De acordo com um estudo efetuado pelo Ministério da Economia e do Emprego<sup>5</sup> sobre o Turismo, em 2011, os principais mercados que desembarcaram nos aeroportos nacionais (representando 86%) foram Reino Unido, Espanha, França, Alemanha, Brasil, Suíça, Itália, Holanda, Bélgica e Irlanda.

O objetivo inicial consistia em analisar os principais mercados, mas, por ausência de resposta, apenas foram objeto de análise no presente estudo Portugal, França, Holanda, Itália e Reino Unido.

Aos Estados-Membros selecionados foram efetuadas as seguintes questões<sup>6</sup>:

1. A legislação nacional estabelece uma definição de “pacote” para serviços prestados por uma agência de viagens a um viajante? Se sim, qual a definição de “pacote turístico”?
2. A aplicação do regime da margem é obrigatória ou opcional?
3. A aplicação do regime especial de IVA das agências de viagens é limitada a agências de viagens e a operadores turísticos?

---

<sup>5</sup> “O Turismo em 2011” – *vide* Anexo 2

<sup>6</sup> *Vide* Anexo 4



4. O regime especial de IVA das agências de viagens também é aplicável quando o adquirente é um sujeito passivo?

As questões acima expostas tiveram por base as principais características do regime do IVA aplicável às agências de viagens, tal como previsto na Diretiva 112/2006/CE e exposto no Capítulo II – Revisão de Literatura.

## CAPÍTULO IV – O REGIME DA MARGEM: PORTUGAL VS UNIÃO EUROPEIA

### *4.1. Comparação entre a Legislação Comunitária e alguns Estados-Membros da União Europeia*

Por forma a analisar se hoje em dia existem ou não as diferenças acima identificados, foi elaborado um questionário a alguns países da União Europeia, aos quais se obtiveram as seguintes respostas.

**Quadro 1 – Características da aplicação do Regime da Margem nos Estados-Membros**

	<b>Portugal</b>	<b>França</b>	<b>Holanda</b>	<b>Itália</b>	<b>Reino Unido</b>	<b>Diretiva 112/2006/CE</b>
Existe alguma definição na lei local para "pacote turístico"?	Sim	Não	Não	Sim	Não	N/A
O Regime da Margem é de aplicação obrigatória?	Sim	Sim	Sim	Não	Sim	Sim
O regime da margem é limitado a agências de viagens e a operadores turísticos?	Sim	Não	Não	Não	Não	Sim
O regime da margem é aplicável quando o adquirente é um sujeito passivo?	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Não

**Conceito de “Pacote turístico”**

Tal como anteriormente referido, em Portugal o regime da margem é aplicável à venda de pacotes turísticos por parte das agências de viagens ou operadores turísticos aos clientes.

Para efeitos de aplicação do regime da margem em Portugal *“está-se na presença de um «pacote turístico» sempre que uma agência de viagens atue em nome próprio perante os clientes e recorra, para a realização das operações, à transmissão de bens ou a prestações de serviços efetuadas por terceiros.”*<sup>7</sup>

***Existe alguma definição na lei local para "pacote turístico"?***

A Diretiva 112/2006/CE não define uma qualquer definição para “pacote turístico”, mencionando apenas que o Regime da Margem deve ser aplicável às operações realizadas pelas agências de viagens, quando as estas atuarem em nome próprio perante os clientes e sempre que utilizarem, para a realização da viagem, entregas de bens e prestações de serviços efetuadas por outros sujeitos passivos.

Não obstante, e conforme quadro 1, quer Portugal quer Itália definem nas suas legislações nacionais o conceito de “pacote turístico” – conjunto de operações às quais deverá ser aplicado o Regime da Margem.

Assim, de acordo com a lei em vigor em Itália, um “pacote turístico” é a combinação de serviços de transporte, alojamento ou serviços turísticos não acessórios aos anteriormente mencionados, os quais tem de ter uma duração mínima de 24 horas ou incluir no mínimo uma noite. Contudo, importa salientar que, em determinadas condições o regime da margem é aplicável a operações singulares.

---

<sup>7</sup> Ofício-Circulado, 92336 de 8 Maio de 1991

É notório que Itália se assemelha mais a Portugal, ao definir na sua lei nacional o conjunto de operações aos quais é aplicável o regime da margem.

Por outro lado, França, Holanda e Reino Unido não definem nas suas legislações nacionais o conceito de “pacote turístico” nem que um “pacote turístico” é considerado como uma única prestação de serviços para efeitos de tributação em sede de IVA.

Contudo, importa referir que de acordo com a legislação nacional que tem vigorado na Holanda relativamente à aplicação do regime da margem, esta se encontra em concordância com o que tem sido o entendimento do Tribunal de Justiça da União Europeia.

No que respeita à aplicação do regime da margem às agências de viagens e operadores turísticos estabelecidos no Reino Unido, verificam-se algumas diferenças quanto ao âmbito de aplicação do regime, nomeadamente a aplicação a serviços de restauração, ingressos e instalações desportivas prestados pelas agências de viagens ou operadores turísticos para benefício direto do viajante, sem ter sido efetuada qualquer alteração de fundo, e prestadas como parte de um “pacote turístico”. Significa então que, se os serviços acima mencionados forem prestados no âmbito de um pacote turístico onde se inclua transporte e alojamento, é aplicável o regime da margem.

### ***O Regime da Margem é de aplicação obrigatória?***

Nos termos da Diretiva 112/2006/CE, o Regime da Margem é de aplicação obrigatória, uma vez que este foi criado com o objetivo principal de simplificar a aplicação das regras comunitárias em matéria de IVA, evitando, por exemplo, o registo para efeitos de IVA dos operadores em cada um dos Estados-Membros a partir dos quais os serviços são prestados, e principalmente, permitir uma adequada distribuição das receitas de IVA

entre os Estados-Membros, atendendo ao facto de se tratar de um imposto sobre o consumo.

Em harmonia com a Diretiva 112/2006/CE, em Portugal, Holanda, Reino Unido e França, a aplicação deste regime é de carácter obrigatório, desde que se verifiquem as condições necessárias à sua aplicação.

De notar que na Holanda é possível optar pela aplicação global do regime da margem, ou então aplicá-lo a cada serviço individualmente. Esta opção é possível desde que se verifique nos cinco anos seguintes ao ano de adoção.

Em Itália, a aplicação do regime da margem é uma opção, destacando-se claramente da prática dos restantes Estados-Membros em análise, e do estabelecido na Diretiva 112/2006/CE.

***O regime da margem é limitado a agências de viagens e a operadores turísticos?***

Nos termos do artigo 306 da Diretiva 112/2006/CE, para efeitos de aplicação do Regime da Margem, os operadores turísticos são também considerados agências de viagens.

Em Portugal, o Regime da Margem é aplicado às agências de viagens e aos operadores turísticos, conforme estabelece a Diretiva *infra*.

Já nos restantes Estados-Membros em análise, o Regime da Margem é aplicável a qualquer sujeito passivo que realize operações que qualifiquem para efeitos deste imposto prestações únicas.

***O regime da margem é aplicável quando o adquirente é um sujeito passivo?***

Nos termos da Diretiva 112/200/CE e da legislação portuguesa, o Regime da Margem apenas é aplicável às operações das agências de viagens que atuem em nome próprio perante os clientes.

Atendendo à interpretação que a Comissão Europeia faz, com base na jurisprudência do TJUE, do Regime da Margem, as agências de viagens organizadoras de pacotes turísticos apenas deverão aplicar o Regime da Margem quando contratem diretamente com o cliente final (i.e., o viajante ou consumidor de facto).

Apesar do propósito para o qual foi criado um regime especial de IVA aplicável às Agências de Viagens, aquilo que se verifica em Portugal é que este regime pode ser aplicado às operações prestadas pelas agências de viagens a outras agências de viagens ou a outros sujeitos passivos do IVA distintos do viajante.

Em Portugal, as autoridades fiscais têm aceitado esta prática, mas como mencionado no ponto II. B 1.5, a Diretiva 112/2006/CE, versão portuguesa, não é ambígua ao mencionar o termo “*cliente*”, e não ao termo “*viajante*”.

Não obstante o acima referido, foi intentada uma ação em 1 de Setembro de 2011 pela Comissão Europeia à Republica Portuguesa, por esta considerar “*que a aplicação que a República Portuguesa faz do regime especial, na medida em que aplica este regime às operações prestadas pelas agências de viagens a outras agências de viagens ou a outros sujeitos passivos do IVA distintos do viajante, não é conforme às disposições da legislação da União nesta matéria, uma vez que as disposições da Diretiva IVA exigem que a aplicação do regime especial seja limitada aos serviços prestados aos viajantes*” (C-450/11).

Relativamente a França e a Itália, o Regime da Margem é aplicável mesmo sendo o adquirente um sujeito passivo do imposto, apesar de em França esta questão ser constantemente discutida. Importa salientar que não foi possível averiguar se a aplicação do regime da margem quando o adquirente é um sujeito passivo do imposto, se refere às situações em que o sujeito passivo adquirente é o “*viajante*”, ou se, à semelhança de Portugal, este regime também é aplicável quando o adquirente é um sujeito passivo revendedor, como por exemplo uma agência de viagens.

No que se refere a Holanda, a aplicação do regime da margem é aplicável quando o adquirente é um sujeito passivo e este último é o “*viajante*”. De acordo com a lei nacional holandesa, um sujeito passivo pode qualificar como “*viajante*”.

Por último, no Reino Unido, até 1 de Janeiro de 2010, era possível a aplicação do regime da margem quando o adquirente dos serviços era um sujeito passivo. Não obstante, a partir dessa data, esta opção deixou de existir, passando a ser obrigatória a aplicação do regime quando o adquirente do serviço é um sujeito passivo, e este é o “*viajante*”.

#### ***4.2. Análise dos resultados obtidos***

Como referido anteriormente, a Diretiva 112/2006/CE estabelece que os Estados-Membros devem aplicar um regime especial de IVA às operações das agências de viagens, quando as agências atuem em nome próprio perante os clientes e sempre que utilizarem, para a realização da viagem, entregas de bens e prestações de serviços efetuadas por outros sujeitos passivos.

O Regime da Margem foi elaborado segundo uma realidade em que os pacotes turísticos eram, maioritariamente, vendidos pelas agências de viagens diretamente aos próprios viajantes (consumidores de facto).

Atualmente, e com a evolução verificada neste setor, as agências de viagens não só vendem aos próprios viajantes como também vendem pacotes turísticos a outras agências de viagens e até mesmo a outros sujeitos passivos (empresas) que utilizam os serviços de viagem como incentivo para o seu pessoal ou para fins profissionais.

De facto, com a especialização deste setor, o cliente final passou a ser maioritariamente um outro sujeito passivo e não o consumidor de facto.

Verificada esta modificação no setor, o Regime da Margem tal e qual como existe e tem vindo a ser interpretado pela Comissão Europeia nem sempre tem atingido os objetivos para o qual foi criado, principalmente no que respeita à adequada distribuição das receitas de IVA entre os Estados Membros.

Aquilo que se verifica decorrente do estudo efetuado, é que não há uma harmonização ao nível dos Estados-Membros quanto à aplicação do regime especial de IVA aplicável às agências de viagens.

O regime da margem foi pensado e criado com o objetivo de simplificar a aplicação das regras comunitárias em matéria de IVA, evitando, por exemplo, o registo para efeitos de IVA dos operadores em cada um dos Estados-Membros a partir dos quais os serviços são prestados, e permitir uma adequada distribuição das receitas de IVA entre os Estados Membros, atendendo ao facto de se tratar de um imposto sobre o consumo.



Face aos objetivos subjacentes à criação deste regime especial, conclui-se que não estão a ser atingidos na sua totalidade, uma vez que em Itália, a aplicação do mesmo não é obrigatória, aplicando-se consequentemente o regime geral do IVA. Atendendo ao funcionamento do imposto, as receitas de IVA obtidas fruto das prestações de serviços prestadas pelas agências de viagens não são adequadamente distribuídas, entre os Estados-Membros, uma vez que aplicando-se o regime geral do IVA, os sujeitos passivos adquirentes dos “pacotes turísticos” podem, de acordo com o seu direito à dedução, deduzir o imposto suportado na aquisição dos mesmos. Por outro lado, o IVA suportado pelas agências de viagens ou operadores turísticos na aquisição dos serviços e bens, quando adquiridos a sujeitos passivos estabelecidos noutros Estados-Membros, e que posteriormente vendem como um “pacote turístico”, podem aplicar o *reverse charge* e como tal, efetuam a autoliquidação do imposto (para os serviços e transmissões de bens em que seja possível a aplicação do mecanismo do reverse charge, e não seja devido IVA local).

Por este facto, e conforme afirmado por Miguel Durham Agrellos *et al* (2009), “(...) *alguns Estados Membros têm vindo a interpretar as regras comunitárias de forma a alargar o âmbito de aplicação do Regime da Margem às vendas de pacotes turísticos efetuadas por agências de viagens a outros sujeitos passivos que revendem esses pacotes turísticos, conseguindo, assim, cumprir com os objetivos iniciais do Regime (i.e. simplificação e tributação no Estado Membro de consumo)*”.

Da não aplicação do regime da margem advém uma significativa distorção da concorrência uma vez as agências de viagens que o aplicam o regime incorporaram como custo de aquisição de bens e serviços o IVA suportado na aquisição dos mesmos. Ao invés, nas agências de viagens em que não seja obrigatória a sua aplicação, as agências de viagens poderão deduzir o imposto suportado, ou efetuar a sua recuperação

nos Estados-Membros da União Europeia nos quais foram adquiridos os bens e serviços.

Assim, como se pode verificar, no Estado-Membro onde está estabelecida a agência de viagens e o adquirente, não há receita de IVA, e por tal motivo, não se cumpre com um dos princípios do regime da margem, ou seja, não há uma adequada distribuição das receitas de IVA.

Assim, têm-se vindo assistir ao crescimento da venda de serviços de viagem a consumidores na União Europeia por parte de agências de viagens estabelecidas fora da União Europeia, decorrente da utilização cada vez maior da Internet. Tal provoca uma distorção da concorrência, na medida em que a tributação em IVA, de acordo com o Regime da Margem, apenas ocorre no caso das agências de viagens estabelecidas na União Europeia (Miguel Durham Agrellos et al (2009)).

Nos termos do artigo 306 n.º 2 da Diretiva 112/2006/CE, os operadores turísticos são considerados agências de viagens, para efeitos de aplicação do regime da margem.

De acordo com a análise efetuada, apenas Portugal limita a aplicação do Regime da Margem às agências de viagens e aos operadores turísticos, fazendo uma interpretação à letra da lei.

Relativamente a esta limitação, existe jurisprudência do TJUE, nomeadamente nos casos C-308/96 e C-94/97, no qual o TJUE interpreta que a aplicação do regime da margem deve ser aplicável a qualquer pessoa que preste serviços de viagens.

No C-308/96, o TJUE refere que importa observar que as razões subjacentes ao regime especial aplicável às agências de viagens e aos organizadores de circuitos turísticos são igualmente válidas quando o operador económico não é uma agência de viagens ou um

organizador de circuitos turísticos, na aceção geralmente atribuída a esses termos, mas efetua operações idênticas no quadro de outra atividade.

Refere ainda que uma interpretação da qual resulte que o artigo 26.º da Sexta Diretiva apenas é aplicável aos operadores económicos que sejam agências de viagens ou organizadores de circuitos turísticos, na aceção geralmente atribuída a estes termos, conduziria a que prestações idênticas caíssem sob a alçada de disposições diferentes de acordo com a qualidade formal do operador económico.

Argumenta ainda o TJUE que, fazer depender a aplicação do regime especial previsto no artigo 26.º da Sexta Diretiva de uma qualificação prévia do operador punha em causa o objetivo dessa disposição, criava uma distorção da concorrência entre os operadores e comprometia a aplicação uniforme da Sexta Diretiva.

Assim, conclui o TJUE que importa observar que o regime do artigo 26.º da Sexta Diretiva se aplica aos operadores económicos que organizam, em seu próprio nome, viagens ou circuitos turísticos e que, para fornecer as prestações de serviços que geralmente se oferecem neste tipo de atividade, recorrem a terceiros sujeitos a imposto, embora não beneficiem formalmente da qualidade de agência de viagens ou de organizador de circuitos turísticos.

Face ao exposto, as práticas dos Estados-Membros têm vindo no seguimento do entendimento do TJUE, não criando uma distorção da concorrência entre os diversos operadores económicos que prestam serviços considerados serviços de viagens.

## **CAPÍTULO V – CONCLUSÕES, limitações do estudo E INVESTIGAÇÕES FUTURAS**

### ***5.1.Principais conclusões***

O presente trabalho tem por objetivo apresentar a tributação do setor das agências de viagens, com o propósito de comparar as práticas fiscais de Portugal, e alguns países da União Europeia. Como objetivo específico, este estudo ambiciona que através da apresentação das características do Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA) em Portugal, a transposição do regime especial aplicável às agências de viagens para a lei nacional, e a aplicação do mesmo noutros países da União Europeia, se analise a harmonização do imposto no âmbito deste regime, as implicações das diferentes interpretações dos diversos países face à lei comunitária em vigor, bem como o nível de turismo em cada um destes países pode afetar a aplicação do regime.

Cabe antes de mais, recordar que os serviços fornecidos pelas agências de viagens e pelos organizadores de circuitos turísticos se caracterizam pelo facto de, a maior parte das vezes, serem compostos por prestações múltiplas, nomeadamente em matéria de transporte e de alojamento, que se realizam tanto no interior como no exterior do território do Estado-Membro em que a empresa tem a sua sede ou um estabelecimento estável.

A aplicação das regras de direito comum respeitantes ao lugar de tributação, à matéria coletável e à dedução do imposto a montante confrontar-se-ia, em razão da multiplicidade e da localização das prestações fornecidas, com dificuldades práticas para estas empresas, que seriam suscetíveis de entravar o exercício da sua atividade.

Foi para adaptar as regras aplicáveis à natureza específica desta atividade que o legislador comunitário instituiu, na Sexta Diretiva, um regime especial do IVA.

Do estudo efetuado, conclui-se que a aplicação do regime especial de IVA às agências de viagens não se encontra harmonizado ao nível dos Estados-Membros da Comunidade Europeia, existindo diferenças fundamentais, tais como a aplicação do regime da margem aos serviços prestados pelas agências de viagens a sujeitos passivos que não são os consumidores de facto.

Importa referir que estas divergências criam uma evidente desvantagem do ponto de vista da concorrência para as agências de viagens ou operadores turísticos estabelecidos nos Estados-Membros que aplicam o regime da Margem unicamente quando os serviços organizados são vendidos ao “viajante” ou consumidor de facto.

Tal divergência existe, uma vez que na ausência do Regime da Margem, as agências de viagens que adquirissem serviços a terceiros localizados noutros Estados Membros, sujeitos aí ao respetivo IVA, e os combinassem num pacote turístico para revenda, por sua conta, aos respetivos clientes, teriam de liquidar IVA sobre o valor total do pacote turístico sem poder deduzir o IVA suportado nos respetivos *inputs*, por terem sido incorridos noutros Estados Membros. Teriam, pois, de pedir o respetivo reembolso, com as dificuldades que lhe são inerentes, ficando ainda o preço do pacote turístico dependente da taxa de imposto aplicável no Estado Membro da respetiva agência de viagem, apesar dos consumos existentes noutros Estados-Membros.

Da análise efetuada, conclui-se que nem sempre se verificam os objetivos que estiveram na base da criação do Regime da Margem, não se assegurando assim a simplificação do sistema, nem que as receitas sejam atribuídas ao Estado-Membro de consumo efetivo.

Como consequência, alguns Estados-Membros têm vindo a alargar o âmbito de aplicação do Regime da Margem, aplicando-o aos serviços prestados pelas agências de viagens ou operadores turísticos a outros operadores económicos, o que resulta numa clara desvantagem concorrencial para as agências de viagens ou operadores económicos estabelecidos nos Estados-Membros que aplicam o Regime da Margem unicamente quando os serviços organizados são prestados ao consumidor de facto.

Por último, importa referir que da análise efetuada não se verifica que nos Estados-Membros mais turísticos, uma correspondência com as características do regime especial de IVA aplicável nos mesmos, uma vez que Portugal e Itália não apresentam características fundamentais, tais como a obrigatoriedade de aplicação do regime especial aos serviços prestados pelas agências de viagens ou operadores turísticos quando as agências atuam em nome próprio perante os clientes e sempre que utilizam, para a realização da viagem, entregas de bens e prestações de serviços efetuadas por outros sujeitos passivos.

### ***5.2.Limitações do estudo***

A realização deste trabalho confrontou-se com determinadas limitações ou dificuldades relativamente à obtenção de artigos científicos, bibliografia direcionada para o tema do regime especial das agências de viagens, bem como não ter sido realizado, até á data, qualquer estudo empírico.

### ***5.3. Investigações futuras***

Como sugestão para investigações futuras sobre o tema, poderíamos recomendar uma análise mais profunda ao nível da lei nacional de cada Estado-Membro e das implicações das diferenças encontradas ao nível da concorrência entre os diversos operadores turísticos, comparadas com a legislação comunitária em vigor; e, por fim, análise sobre a harmonização do imposto ao nível deste regime.

## BIBLIOGRAFIA

- Agrellos, M. D. (2009), *Fiscalidade - Revista de Direito e Gestão Fiscal*, n.º 40,  
“*O Regime especial do IVA nas agências de viagens*”  
Instituto Superior de Gestão
- Comissão das Comunidades Europeias, Bruxelas (2002), *Proposta de Diretiva do Conselho que altera a Diretiva 77/388/CEE, no que respeita ao regime especial das agências de viagens*, Jornal Oficial da União Europeia.  
Disponível em  
<http://eurlex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:C:2002:126E:0390:0392:PT:PDF>.
- Direção Geral do Orçamento – *Síntese da Execução Orçamental, Dezembro 2011*
- Diretiva 2006/112/CE do Conselho de Novembro de 2006 relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, Jornal Oficial da União Europeia.  
Disponível em <http://eur-lex.europa.eu/Result.do?idReq=1&page=2>
- IBFD, *International VAT Monitor*, Volume 23 – Number 1 – 2012  
Drs Walter van der Corput  
Fabiola Annacondia, C.P.
- Ferreira, A. H. (1999), *IVA nas Agências de Viagens*  
Lisboa: Quid Juris – Sociedade Editora
- Ministério da Economia e do Emprego, *O Turismo em 2011*
- Nabais, J. C. (2009), *Direito Fiscal* (5ª Edição).  
Coimbra: Edições Almedina. SA



Palma, C. C. (2011), *Introdução ao Imposto Sobre o Valor Acrescentado*,  
Cadernos IDEFF – N.º 1 (5ª Edição)  
Lisboa: Edições Almedina

Pereira, M. H. de Freitas (2009), *Fiscalidade*, 3ª Edição  
Coimbra: Almedina

Xavier de basto, J. G. (1991), *"A tributação do consumo e a sua coordenação internacional"*, CCTS n.º 164.

## ANEXOS

### Anexo 1

#### Atividades próprias desenvolvidas

- a) A organização e venda de viagens turísticas;
- b) A representação de outras agências de viagens e turismo, nacionais ou estrangeiras, ou de operadores intermediação na venda dos respetivos produtos;
- c) A reserva de serviços em empreendimentos turísticos;
- d) A venda de bilhetes e reserva de lugares em qualquer meio de transporte;
- e) A receção, transferência e assistência a turistas.

#### Atividades desenvolvidas a título acessório

- a) A obtenção de certificados coletivos de identidade, vistos ou outros documentos necessários à realização de uma viagem;
- b) A organização de congressos e de eventos semelhantes;
- c) A reserva e a venda de bilhetes para espetáculos e outras manifestações públicas;
- d) A realização de operações cambiais para uso exclusivo dos clientes, de acordo com as normas reguladoras da atividade cambial;
- e) A intermediação na celebração de contratos de aluguer de veículos de passageiros sem condutor;
- f) A comercialização de seguros de viagem e de bagagem em conjugação e no âmbito de outros serviços por si prestados;
- g) A venda de guias turísticos e de publicações semelhantes;
- h) O transporte turístico efetuado no âmbito de uma viagem turística;
- i) A prestação de serviços ligados ao acolhimento turístico, nomeadamente a organização de visitas a museus, monumentos históricos e outros locais de relevante interesse turístico.

Assim, a disciplina do Decreto-Lei n.º 206/96, de 20 de Outubro aplica-se às operações das agências de viagens e organizadores de circuitos turísticos quando:

- a) A operação consista na prestação de um conjunto combinado de serviços ao cliente, e que este adquira por um preço único sem que haja discriminação no preço final da parte que corresponde a cada um dos serviços componentes;

- b) Atuem em nome próprio perante os clientes;
- c) Recorram, para a realização dessas operações, a transmissões de bens e prestações de serviços efetuadas por terceiros.

## Anexo 2

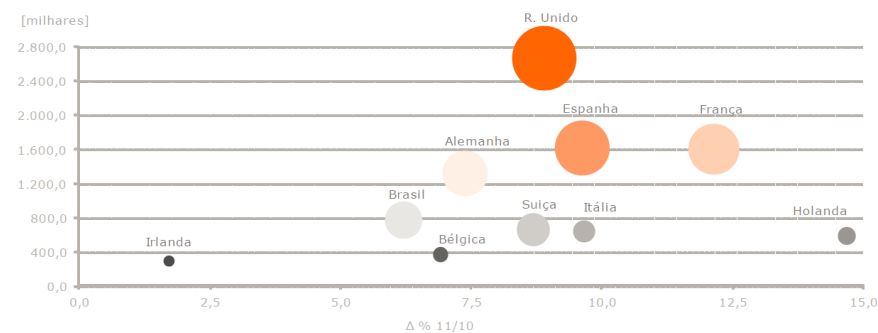
Execução Orçamental da Receita do Estado (Janeiro a Novembro)						
	2010	2011	2010	2011	VH (%)	Contrib. VH (%)
	Milhões de Euros		Grau de Execução (%)			
<b>Receita fiscal</b>	<b>28.891,0</b>	<b>30.548,0</b>	<b>93,1</b>	<b>88,8</b>	<b>5,7</b>	<b>5,1</b>
Impostos directos	11.619,2	12.601,4	87,3	86,2	8,5	3,0
- IRS	7.816,8	8.284,3	86,4	79,5	6,0	1,5
- IRC	3.778,5	4.269,6	90,0	102,1	13,0	1,5
- Outros	23,9	47,5	35,5	424,1	98,7	0,1
Impostos indirectos	17.271,8	17.946,6	97,5	90,8	3,9	2,1
- ISP	2.212,0	2.130,9	89,6	89,0	-3,7	-0,3
- IVA	11.231,8	12.160,6	99,6	91,5	8,3	2,9
- Imposto sobre veículos	742,6	586,2	104,6	74,2	-21,1	-0,5
- Imposto consumo tabaco	1.315,8	1.337,5	111,5	99,1	1,6	0,1
- IABA	165,3	158,7	89,4	81,8	-4,0	0,0
- Imposto de Selo	1.411,1	1.365,1	83,4	89,8	-3,3	-0,1
- Imposto Único de Circulação	138,0	157,8	98,6	98,6	14,3	0,1
- Outros	55,2	49,8	87,2	66,0	-9,8	0,0
<b>Receita não fiscal</b>	<b>3.338,1</b>	<b>3.593,3</b>	<b>61,7</b>	<b>66,6</b>	<b>7,6</b>	<b>0,8</b>
<b>Receita efectiva</b>	<b>32.229,1</b>	<b>34.141,3</b>	<b>88,4</b>	<b>85,8</b>	<b>5,9</b>	

Fonte: Ministério das Finanças

Fonte: Ministério das Finanças

## Anexo 3

**Volume de passageiros \* e evolução dos mercados externos, TOP 10 [2011]**



\* desembarcados de voos internacionais  
 FONTE: ANA - Aeroportos de Portugal

# REGIME DO IVA NAS AGÊNCIAS DE VIAGENS

## Anexo 4

Questions	França	Holanda	Itália	UK
Does the VAT Law in your country establish a definition of "single service" supplied by the travel agent to the traveller? If yes, what is the definition?	No	NO, HOWEVER IN THE LEGISLATIVE HISTORY RELATED TO DUTCH TOMS IT IS STATED THE CURRENT DEFINITION IS IN LINE WITH EUROPEAN COURT JURISPRUDENCE.	<p>The Italian Law provides for a definition of tourism package that may be subject to the margin scheme. Pursuant to article 1, Ministerial Decree no. 340/1999, a tourism package is the combination of a minimum of two of the following services:</p> <p>1 - transport; 2- accommodation; 3- touristic services non-accessory to the above mentioned.</p> <p>Moreover, it is necessary that such a service has a duration of more than 24 hours or includes a minimum of one night.</p> <p>Furthermore, please note that under certain conditions even a single service (i.e. service that is not a tourism package) could be subject to the margin scheme. The definition is included in the Law (e.g. supply of single services purchased by the travel agency before the customer's request; supply of single services purchased from other travel agency before customer's request).</p>	<p>There is no specific definition in VAT law. TOMS applies even if there is no package but the resupply of a single designated travel service (see 3(2) below). The relevant legal provisions are:</p> <p>2 This Order shall apply to any supply of goods or services by a tour operator where the supply is for the benefit of travellers. MEANING OF "DESIGNATED TRAVEL SERVICE"</p> <p>3(1) Subject to paragraphs (2) and (4) of this article, a "designated travel service" is a supply of goods or services— 3(1)(a) acquired for the purposes of his business; and 3(1)(b) supplied for the benefit of a traveller without material alteration or further processing; by a tour operator in a member State of the European Community in which he has established his business or has a fixed establishment. 3(2) The supply of one or more designated travel services, as part of a single transaction, shall be treated as a single supply of services.</p> <p>Guidance determines what is a travel service as follows:</p> <p>2.9 What type of supplies fall within the TOMS? The following are always margin scheme supplies:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• accommodation,</li> <li>• passenger transport,</li> <li>• hire of a means of transport,</li> <li>• trips or excursions,</li> <li>• services of tour guides,</li> <li>• use of special lounges at airports.</li> </ul> <p>2.10 Can any other supplies become margin scheme supplies? Yes, supplies such as catering, admission tickets and sports facilities fall within this category, if they are: • bought in and sold on without material alteration, for the direct benefit of a traveller, and • provided as part of a package with one or more of the supplies listed in paragraph 2.9.</p>
Is the margin scheme compulsory or an option?	Compulsory	YES, THE DUTCH TOMS IS COMPULSORY (ASSUMING ALL CONDITIONS ARE MET). PLEASE NOTE THAT WITHIN THE MARGIN SCHEME, THE TOUR OPERATOR CAN OPT TO APPLY FOR A GLOBALIZATION SCHEME OR CALCULATE ITS MARGIN PER 'SINGLE SERVICE'. HTE OPTION GOES FOR FIVE CONSECUTIVE YEARS.	It is an option	Compulsory
The special VAT scheme for travel agents is limited to certified travel agencies and tour operators?	No	NO, EVERY BUSINESS THAT PERFORMS QUALIFYING 'SINGLE SERVICES' MUST APPLY THE DUTCH TOMS.	According to the Italian VAT Law there is no need for a certification, moreover the margin scheme would be applicable even to other taxable persons than travel agent or tour operator that supply tourism package (e.g. hotel, airlines). However, the certification to carry out the tour operator/travel agents' activity is necessary for regulatory reasons.	No - per Madgett and Baldwin (ECJ C-308/96 and C-94/97) - it applies to any person who supplies designated travel services
Does the special VAT scheme still apply when the acquirer is a taxable person?	Yes but currently discussed	YES, THE DUTCH TOMS IS APPLICABLE IN THE CASE AS A TOUR OPERATOR PROVIDES A TRAVEL SERVICE TO A TRAVELLER. A TAXABLE PERSON CAN QUALIFY AS A TRAVELLER.	Yes	Yes - the UK used to have an "opt out" so that you could elect by concession NOT to apply the TOMS when the supply was to another taxable person (who was the traveller) - but since 1 January 2010 this opt out is removed. So the only way that you can avoid the TOMS in this case is to act as a disclosed agent. There is a facilitation measure which permits the travel agent to receive the invoices for the services on behalf of the traveller and to issue a special form of statement including the exact amount of VAT charged on those invoices which the traveller may recover as input tax (this is in effect treating the costs as a "pass through"). I can give more details if needed.